

# 关于专业胜任能力与技术规范准则的讨论

厦 门 大 学 陈汉文 林志毅  
上海财经大学 李树华

《中国注册会计师职业道德基本准则》颁布了!这是我国注册会计师职业行为规范建设的一件大事。笔者同大多数入一样,为准则的成功制定与颁布欢欣鼓舞。与多数人的看法一致,我们认为,该准则尤其是其中的专业胜任能力与技术规范准则缜密周详,条文严谨,争议最少。不过,笔者认为其中似有不妥之处,提出来与同行商讨。

## 一、有关该项准则的标题修改问题

现存专业胜任能力与技术规范准则的7条规定中,有关“技术规范”的规定主要是第11条和第17条,强调审计准则和会计准则的遵守与运用,第16条“未来事项”既可看成是有关技术规范的规定亦可视为专业胜任能力的内容。除此之外的其他规定按标题当属于“专业胜任能力”所涵盖的范围。其他规定当包括哪些内容呢?除第11条的部分内容和第16、17外,第10和第12条规定了“专业胜任能力”,第13条规定了“应有的职业谨慎”,第14条规定了“计划和监督”,第15条规定了“充分、适当的证据”这些内容是否都属于“专业胜任能力”范畴呢?

罗伯特·K·莫茨和侯赛因·A·夏拉夫认为,应有的职业谨慎概念是在对情况具有一般了解和一般判断力、能合理地行动的谨慎者这一法律概念的基础上形成的,它要求审计人员:(1)熟悉被审查的公司、该公司的经营方法、该公司或同行业特有的重要业务;(2)通过询问和其他方法检查被审计单位的内部控制制度;(3)获得与被审计公司的财务与会计问题有关的、而且容易收集的知识;(4)对异常事项和不熟悉情况作出积极反应;(5)设法排除对重要的舞弊和差错所持的合理怀疑;(6)跟上并熟悉审计领域的新进展;(7)应认识到检查其助手工作的必要性,并在充分理解其重要性的基础上进行这种检查<sup>①</sup>。A·A·阿伦斯与詹姆士·洛贝克认为,应有的职业谨慎意味着审计人员有责任勤勉地、小心谨慎地履行自己的职责,包括诸如对工作底稿的完整性、审计证据的充分性、审计报告恰当性等问题的考虑<sup>②</sup>。

美国注册会计师协会在《职业行为准则》“原则”部分的第5条“应有的谨慎”中指出:应有的谨慎实质上是追

求卓越,它要求会员能够具有胜任能力地、勤勉地履行职业责任;胜任能力代表着在一定水准的理解力与学识上的造诣及对此的维持,同时为会员的能力设定了一个限制,即规定当职业上的聘约超越会员个人或事务所的能力时,会员有必要进行咨询或介绍给别人;勤勉对及时、仔细、彻底地服务及遵循适用的技术及职业道德标准提出了要求;应有的谨慎还要求会员对其所负责的任何职业活动进行充分的计划与监督。在规则201中提出了职业胜任能力、应有的职业谨慎、计划与监督以及充分相关的数据等四条一般标准<sup>③</sup>。

国际会计师联合会在《职业会计师道德准则》中将“专业胜任能力与应有的谨慎”作为一项“基本原则”<sup>④</sup>,并指出,职业会计师同意提供专业服务即意味着他有从事专业服务所需的能力,并将足够谨慎和勤勉地运用其知识、技能与经验;职业会计师必须以应有的谨慎、胜任能力和勤奋来提供专业服务。同时在准则的第3节“专业胜任能力”中规定职业会计师须拒绝从事他们没有能力完成的专业服务,除非能得到充分的建议与帮助,另外还将专业胜任能力分为获得与保持两个阶段。

从上面的论述中,我们且不论应有的职业谨慎是否包括专业胜任能力、计划与监督、充分适当的证据等内容,但至少有一点肯定性的结论,那就是,应有的职业谨慎、计划与监督以及适当的证据不属专业胜任能力所包容的范围。这似可说明《中国注册会计师职业道德基本准则》第3章的标题“专业胜任能力与技术规范”并未涵盖从第11条到第17条的所有内容,因此,将此标题改为“一般标准与技术规范”或“应有的职业谨慎、专业胜任能力与技术规范”或“应有的职业谨慎与技术规范”,或许更为恰当一些。

即使对该准则的标题作了修正,笔者对其现存的具体条文仍有以下不解之处,故拟提出来作进一步商讨。

## 二、对合理背离会计规范之可规定性问题

现存专业胜任能力与技术规范准则第17条规定:“注册会计师对审计过程中发现的违反会计准则及国家其他相关技术规范的事项,应当按照独立审计准则的要求进行适当处理。”《独立审计具体准则》第7号“审计报告

告”中规定对“个别重要财务会计事项的处理或个别重要会计报表项目的编制不符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定,被审单位拒绝进行调整”的情况应出具保留意见的审计报告;对“会计处理方法的选用严重违反《企业会计准则》及国家其他财务会计法规的规定,被审单位拒绝进行调整”的情况应出具否定意见的审计报告。现在的问题是,若对会计规范的背离是合理的,该怎样进行处理?是否应在职业道德准则中对此作出规定?

美国注册会计师协会《职业行为准则》规则 203“会计原则”作出了这样的规定,即“如果报表或数据包含了对美国注册会计师协会理事会指定的标准制定团体所颁布标准的背离,且这一背离对报表或数据的总体有着重大的影响,则美国注册会计师协会的会员不得(1)以肯定的语气就任何主体的财务报表或其他财务数据是按公认会计原则表述而发表意见或进行陈述;或者是(2)陈述他(她)不太清楚应对报表或数据进行重大改动,以使其与公认会计原则相一致。然而,如果报表或数据包含了此类背离,且会员可以证明由于非常之情形,若不如此,财务报表或数据将会有误导作用。那么,会员就应遵守规则的规定,阐述背离及其可能的后果(如果可行的话),以及若与原则的相符将会产生误解之报表的原因”<sup>⑤</sup>。规则 203 第一句话的确要求会计师遵守财务会计准则委员会及其他准则制定团体所颁布的准则,但第二句话就美国注册会计师协会容许背离已颁布准则的原则进行了解释。第二句话包含了“如果……那么”的表述:

a. 如果存在“非常之情形”,并且

b. 如果非常之情形要求背离公认会计原则以避免产生令人误解的报表,

c. 那么,背离,如果是可解释的,就是合适的。

第二句话略为宽松的形式与法庭所采取的态度是一致的。这是因为,法庭并不认为已颁布的公认会计原则及公认审计标准代表着会计师所应有的谨慎的全部标准。在会计师及其他执业者可适用的有关“谨慎”的法定标准下,如果环境要求背离,那么执业者有“义务”与职业及权威主体所发表的文告相背离。例如,在 Maduff Mortgage Corporation 对 Deloitte Haskins & Sells 案中<sup>⑥</sup>,原告申述会计师事务所未以恰当的谨慎进行审计而对其进行控诉。事务所申辩说审计是在已颁布的公认审计标准范围内进行的,而且财务报表遵循了已颁布的公认会计原则。原告的论据之一是“美国注册会计师协会的标准仅可供作证”<sup>⑦</sup>。法庭同意了这一看法。法庭作出裁决,(美国注册会计师协会颁布的标准)是会计职业界自行、而不是由法庭或立法机构发展的原则与程序。它们在陪审团确定审计人员的谨慎标准时可能有用,但它们并不起决定作用。被告在执行审计业务时所应具备的谨

慎、技术及勤奋程度,对陪审团而言纯属事实判断问题,这与其他领域的其他职业人员并无不同。在 Bily 对 Arthur Young & Company 案中<sup>⑧</sup>,法庭对美国注册会计师协会、美国财务会计准则委员会及相关的公告做了如下的评论:“毫无疑问,(这些已颁布的)公认审计标准及公认会计原则在对注册会计师这一职业的习惯及惯例的成文过程中起到了不朽的、可敬的作用。但是,这只是对坚守相关习惯及惯例的一般规定,它并不一定证明行为者达到了谨慎的标准”<sup>⑨</sup>。法庭在形成这一结论过程中,曾发表了两点意见:首先,公认会计原则与公认审计标准无论是现在或将来都无法完善到为职业责任在可想象到的情形下提供可预见及重复的标准。正如一位评论家所说:“在美国注册会计师协会职业标准里未专门提到的情形中,一位注册会计师只是有着运用职业谨慎的义务。尽管这要求注册会计师真诚地遵守公认会计原则和公认审计标准,但这些概念从未经过明确的定义”<sup>⑩</sup>。其次,在很明确的事件中,一条规则会不恰当地使会计师职业自己承担起均衡利益的责任,而这种利益隐含在履行责任还是违规的决定中<sup>⑪</sup>。

与美国不同,我国的《企业会计准则》属于财政法规,被审单位违反了《企业会计准则》和国家其他财务会计法规且拒不调整,理所当然应出具保留意见或否定意见审计报告,注册会计师也因此少了许多被控诉的风险。值得指出的是,注册会计师作为一个职业,承担了保护公众利益的社会责任,对经济生活中的疑难问题,应作出公正客观之处理。比如,出现了新的立法或新的交易形式等特殊情况,会计准则和其他财务会计法规未及时作出反应,而被审单位背离《企业会计准则》或其他财务会计法规,并采用其他方法又更能使财务报表公允地反映其财务状况、经营成果和资金变动情况。对此,能否规定,在背离造成的影响较为重大的情况下,注册会计师可向有关主管部门咨询,若主管部门同意这种背离,则注册会计师可出具无保留意见审计报告,但应在报告中说明背离的原因及造成的影响;若主管部门不同意,则严格按相关规处理。

### 三、不必要重复之合并问题

现存专业胜任能力与技术规范准则第 11 条规定“遵守独立审计准则等职业规范,合理运用会计准则及国家其他相关技术规范”,第 17 条规定对“发现的违反会计准则及国家其他相关技术规范的事项,应当按照独立审计准则的要求进行适当处理”。笔者认为,对独立审计准则等职业规范的遵守,理所当然包括按照独立审计准则的要求进行处理,发现违反会计准则及国家其他相关技术规范的事项也正是合理运用会计准则及国家其他相关技术规范的本意。因此第 11 条和第 17 条有部分重叠,合并在一起也许更显法规之精炼。

# 浅议股份制企业审计的内容与方法

● 湖北襄樊市审计局 朱卫东

如何搞好股份制企业审计,为企业改革服务,这是审计部门急需研究和解决的一个课题,本文就此谈几点粗浅认识。

## 一、设立环节要把好三个关口,确保国有资产安全完整

(一)加强对社会中介机构评估结果的审计监督,把好评估报告公允关。按照规定,企业改制设立时,必须委托有资格的社会中介机构对其资产、负债进行清理和评定估算,提出资产评估报告。这是企业改制设立至关重要的基础工作。加强对社会中介机构评估结果的审计监督,就是通过对社会中介机构提供的资产评估报告的真实性、合法性进行审计,把好出具报告的公允关。

审计的方法是,将企业改制前的资产、负债、损益自查清单与社会中介机构的资产清查情况资料对照检查,审核资产评估方法的选择和运用是否符合规定;审查实际评估范围与规定评估范围是否一致;审查帐外资产的清理是否进行了有关帐务调整等。同时,对社会中介机构资产评估工作是否符合国家现行财经法规制度,也应作为审计的重点。

(二)加强对国有资产管理部門确认结果的审计监

督,把好国有资本的确认关。审计的重点内容应放在国有资产管理部門对社会中介机构出具的资产评估报告的验证确认,以及国家股、国有法人股、改制企业股本的设立、非经营性国有资产的清理界定和批复等方面,是否符合有关政策法规的规定;是否存在将应界定为国家股的界定为国有法人股的问题;是否存在国有资产不按规定折股,有无漏折股或少折股的问题;是否存在股本设立不合规,将国有资产设置为股份制企业自己的“企业股”或职工集体股的问题;是否将国有资产无偿转为股份制企业各股东所共有的公积金、公益金的问题;是否存在对非经营性资产既不清产核资,又不有偿使用的问题。

审计的主要方法是,将企业资产、负债清查情况与社会中介机构出具的报告、国有资产管理部門的批复和现有的政策法规进行对照,从中发现问题,一查到底。

(三)加强对股本募集的审计监督,把好股本到位关。审计的重点内容是法人之间相互参股是否超过了规定的比例;个人股本的认购是否符合政策法规,有无超过规定比例的问题;货币以外的其他资产入股是否经过社会中介机构的资产评估,有无未经评估,直接以帐面价值或协议价值入股和资产评估不实的问题;无形资产的入股是

注:

①参见罗伯特·K·莫茨,侯赛因·A·夏拉夫著:《审计理论结构》,文硕等译,中国商业出版社,1990年6月第1版,第170~199页。

②A·A·阿伦斯,詹姆士·洛贝克著:《当代审计学》(上),张杰明等译,中国商业出版社,1991年10月第1版,第29、91页。

③⑤AICPA, Code of Professional Conduct, as amended January 14, 1992.

④IFAC, Code of Ethics for Professional Accountants, First Issued July 1990, Revised July 1992.

⑥98, Or. App. 497, 779, P. 2d 1083 (ct. App. Ore, 1989).

⑦98 Or. App. at 502, 779, P. 2d at 1086.

⑧1 Cal. App. 4th 1263, 230 Cal. App. 3d 835, 271 Cal. Rpt.

470 (Cal. App. 6 Dis, Jul 20, 1990), Review Granted and Opinion Superseded by 274 Cal. Rptr. 371, 798, P. 2d 1214 (Cal., Oct. 18, 1990).

⑨1 Cal. App. 4th at 1273, 230 Cal. App. 3d at 845.

⑩1 Cal. App. 4th at 1274, 230 Cal. App. 3d at 847, quoting Hagen, 'Certified Public Accountants' Liability for Malpractice: Effect of Compliance with GAAP and GAAS (1987) 13 J. Contemporary Law 65, 85, 87; and citing Cannon, 'Tax Pressures on Accounting Principles and Accountants' Independence (1952) 27 Accounting Rev. 419, 421, quoted in Thor Power Tool Co. v. Commissioner (1979) 439 U. S. 522, 544, fn. 22, 99 S. Ct. 773, 787 fn. 22, 58 L. Ed. 2d 785.

⑪1 Cal. App. 4th at 1275, 230 Cal. App. 3d at 847.